GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33112C
Inscrit le 24 juillet 2013

<u>Audience publique du 4 septembre 2013</u>

Appel formé par
M. ... ..., … (F),
contre
un jugement du tribunal administratif du 5 juillet 2013 (n° 31662a du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33112C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2013 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., né le … à … (France), demeurant actuellement à … (France), …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 5 juillet 2013, l'ayant débouté de son recours tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 octobre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 16 août 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André LUTGEN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique extraordinaire du 29 août 2013.

Par courrier du 11 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la banque ... de lui fournir certains

renseignements concernant Monsieur ... ... au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 novembre 2012 au plus tard.*

Identité de la personne physique faisant l'objet d'un contrôle en France :

... ...

Date et lieu de naissance : ...

Adresse connue : ...

Activité professionnelle : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'une enquête fiscale de la part des autorités françaises. Monsieur ..., qui était associé dans la société ... a cédé son fonds de commerce à une société .... Lors d'une perquisition, le fisc français a découvert que Monsieur ... détient apparemment un compte au Luxembourg pour la perception de revenus versés par cette société ... et ceci dans le cadre de son activité de représentant commercial. Le contribuable conteste l'existence d'un compte ouvert au Luxembourg. Les autorités françaises soupçonnent M. ... de dissimuler des faits, opérations, revenus ou autres éléments en vue de réduire le montant des impôts à payer en France.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no LU […] *;*

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire ;

- Veuillez préciser la date d'ouverture respectivement celle de sa clôture au cas où l'ouverture/clôture se situe dans la période visée ;

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;

- Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée ;

- Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période concernée (s'il existe) ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période (s'il y en a eu) ;

- Veuillez fournir copies de tous les documents pertinents (relevés bancaires, mandats, etc) ;

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

Selon les autorités fiscales françaises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] ».

Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2012, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 octobre 2012.

Par jugement du 28 février 2013, le tribunal administratif déclara le recours en annulation recevable et décida, avant tout autre progrès en cause, de faire droit à la demande de communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises formulée par le demandeur et invita les parties à prendre position par rapport à cette demande d'échange de renseignements par voie de mémoire supplémentaire.

L'appel formé par l'Etat le 14 mars 2013 à l'encontre de ce jugement fut rejeté comme non fondé par arrêt de la Cour administrative du 2 mai 2013.

Par jugement du 5 juillet 2013, le tribunal vida le jugement du 28 février 2013 et rejeta le recours comme étant non fondé.

Pour aboutir à cette conclusion, le tribunal écarta d'abord l'argument du demandeur fondé sur l'affirmation que le document sur lequel les autorités françaises se basent, en l'occurrence une note d'honoraires, serait un faux en estimant que le demandeur s'était limité à réaffirmer que le document en question serait un faux, mais n'avait pas pour autant formulé une demande en inscription de faux qui aurait permis au tribunal d'engager la procédure spécifique afférente prévue à l'article 19 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives aboutissant, le cas échéant, à un jugement tranchant la question du faux allégué prononcé par le tribunal compétent en la matière.

Il rencontra ensuite le moyen tiré de la prétendue origine illicite du document litigieux en soulignant que la demande d'échange de renseignements française indique qu'il avait été saisi lors d'une perquisition dans les locaux de la société ... en France, société à laquelle le demandeur avait vendu un fonds de commerce ayant appartenu à une société dans laquelle il a été associé.

En ce qui concerne le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le tribunal rappela les grands principes en matière d'échange de renseignements tels que se dégageant de divers documents élaborés dans le cadre de l'OCDE. Il considéra alors qu'il ressortait de la décision directoriale déférée ainsi que de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal

était identifié, en l'occurrence le demandeur lui-même, de sorte que la demande litigieuse satisfaisait à cette première condition. Ensuite, tout en admettant que la note d'honoraires établie au nom du demandeur avec instruction de virer les honoraires visés sur un compte ouvert dans les livres de la banque ... établie au Luxembourg, document sur lequel les autorités françaises basent la demande litigieuse, date du 15 mai 2006 et avait, dès lors, été établie en dehors de la période pour laquelle les renseignements avaient été demandés, en l'occurrence celle du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, ce fait ne porterait néanmoins pas à conséquence dans la mesure où ledit écrit serait de nature à documenter un lien concret entre la personne faisant l'objet du contrôle en France et l'institut bancaire auquel les renseignements sont demandés, d'une part, et entre le contrôle fiscal opéré en France et les renseignements sollicités, d'autre part, en l'espèce l'existence possible d'un compte susceptible de générer ou de comporter des revenus que le demandeur aurait dû déclarer en France. Le tribunal conclut à partir de ces éléments qu'en l'espèce, la demande d'échange de renseignements litigieuse ne serait pas à qualifier de pêche aux renseignements.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2013, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 5 juillet 2013.

A l'appui de son appel, Monsieur ... analyse le contenu de la demande de renseignements du 5 octobre 2012 et relève que la case « *soupçon de fraude* » est cochée et que la demande serait fondée sur l'unique considération qu'un document, par lui argué de faux, avait été découvert lors d'une perquisition en 2011 auprès d'un tiers, ce document étant relatif à l'année 2006. Il précise que cette perquisition aurait été effectuée afin de vérifier sa situation fiscale pour les années 2008 et 2009, que la demande de renseignements litigieuse n'indiquerait pas quelles années fiscales feraient actuellement l'objet d'un contrôle et que lui-même n'aurait reçu aucune notification de la part des autorités françaises quant à l'ouverture d'un contrôle fiscal pour les années à partir de 2010, seule période pour laquelle un échange de données bancaires serait possible. En ce qui concerne les années 2008 et 2009, il aurait reçu de la part de l'autorité compétente française une proposition de redressement suite à un examen de sa situation fiscale personnelle du 18 avril 2012. Selon l'appelant, il faut partant conclure que les autorités françaises voudraient obtenir par le biais de la demande de renseignements litigieuse des informations pour des années antérieures à l'année 2010. L'appelant souligne encore que l'affirmation dans la décision directoriale déférée que la demande viserait à déterminer l'impôt sur le revenu et les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 ne correspondrait pas à l'information contenue dans la demande des autorités françaises relative à la fin de son activité au 15 juin 2010 et à l'absence d'indication, dans la même demande, des années concernées par le contrôle. L'appelant conclut ainsi que la demande de renseignements des autorités constituerait une « *fishing expedition* » caractérisée de la part des autorités françaises.

L'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par la « *Convention* », dispose dans son paragraphe 1er :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions*

politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Comme la Cour l'a déjà retenu ci-avant, le Luxembourg a entendu convenir avec la France, à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

L'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et

luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, il convient de constater que la demande de renseignements des autorités françaises indique sous son point B3-3) comme période faisant l'objet de la demande les années 2010 et 2011 et sous son point B3-6) comme procédure dans le cadre de laquelle les renseignements sont appelés à être utilisés celle de « *contrôle fiscal/enquête fiscale* », tout comme elle indique que « *les personnes physiques domiciliées ou établies en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenu, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. M. ... n'a pas déclaré être titulaire de ce compte au titre de sa déclaration au titre des années 2010 et 2011* ». Il en découle que les autorités françaises entendent obtenir une clarification sur le point de savoir si l'appelant était encore, durant les années 2010 et 2011, titulaire du compte bancaire luxembourgeois en cause, dont l'existence et la détention par l'appelant sont indiquées par la note d'honoraires du 15 mai 2006, et quels revenus imposables en France il a perçus ou réalisés durant ces mêmes années par le biais de ce compte bancaire, le tout afin de vérifier le caractère correct et complet de sa déclaration de revenus et le respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts, utilisés ou clôturés à l'étranger. Il y a lieu d'ajouter que c'est en conformité avec l'objet ainsi circonscrit de la demande de renseignements litigieuse que le directeur a soumis l'injonction de fournir les différentes informations à la condition que leur survenance se situe dans la période concernée des années 2010 et 2011. L'allégation de l'appelant relative à l'intention réelle des autorités françaises d'obtenir des renseignements relatifs à des années antérieures à 2010 et au défaut de limitation de l'objet de la demande aux années 2010 et 2011 au vu de la procédure d'examen de la situation fiscale personnelle en cours pour les années 2008 et 2009 reste partant d'être vérifiée. En outre, la circonstance que les autorités françaises ont indiqué dans leur demande de renseignements que l'appelant aurait cessé son activité au 15 juin 2010 n'est pas de nature à annihiler leur intérêt légitime et légal de vérifier l'existence du compte bancaire en cause durant les années 2010 et 2011 et celle de revenus produits par ce compte ou perçus par son biais afin de déterminer ses revenus globaux pour ces années et l'impôt sur le revenu y relatif, la cessation d'une activité à une certaine date n'excluant pas la perception de revenus ultérieurs trouvant encore leur cause dans cette activité.

Par voie de conséquence, le premier moyen de l'appelant laisse d'être justifié.

En ordre subsidiaire, l'appelant fait valoir que la décision directoriale porterait certes sur des années au titre desquelles un échange de données bancaires serait admissible, à savoir les années 2010 et 2011, mais que l'information ayant causé cette recherche serait

relative à un document, à savoir la note d'honoraires du 15 mai 2006, qui serait « *manifestement hors champ temporel des textes légaux applicables* ».

S'il est vrai que c'est un document datant de l'année 2006, en l'occurrence la note d'honoraires du 15 mai 2006, qui constitue l'indice à la fois de l'existence et du numéro exact du compte bancaire luxembourgeois en cause, il n'en reste pas moins que le but fiscal recherché par les autorités françaises consiste dans l'établissement des revenus globaux réalisés par l'appelant durant les années 2010 et 2011 et qu'elles ont légitimement pu tendre à vérifier si l'appelant détenait encore durant ces deux années ledit compte et quels furent les revenus produits ou perçus par le biais de ce compte, d'autant plus que l'année 2010 constitue la première année d'imposition au titre de laquelle les autorités françaises peuvent avoir accès aux données bancaires détenues par un établissement de crédit luxembourgeois conformément à l'article 22 de la Convention, tel que modifié par l'avenant susvisé du 3 juin 2009. Le fait que le document invoqué à la base date d'une période antérieure aux années au titre desquelles les renseignements sont sollicités n'est partant pas de nature à énerver la validité de la demande de renseignements litigieuse, étant donné que ledit document contribue seulement à préciser les indications nécessaires afin de circonscrire les renseignements sollicités, lesquels portent exclusivement sur les années 2010 et 2011.

Le deuxième moyen de l'appelant est partant également à rejeter.

En troisième lieu, l'appelant fait valoir que la note d'honoraires du 15 mai 2006, invoquée par les autorités françaises comme indice de l'existence d'un compte bancaire luxembourgeois, pourrait aisément être qualifié comme un « *faux grossier* » en comparant sa signature sur sa carte d'identité et celle figurant sur ladite note. Il ajoute que cette dernière n'aurait pas été découverte à son lieu de résidence ou de travail, mais dans un lieu qui ne lui aurait pas été accessible, de manière que la « *paternité du document* » ne pourrait pas lui être attribuée telle quelle.

La Cour partage l'analyse des premiers juges suivant laquelle le faux en écriture ne se présume pas et que l'article 19 de la loi prévisée du 21 juin 1999 prévoit expressément la possibilité d'une demande en inscription de faux contre une pièce produite, de manière qu'il aurait incombé à l'appelant non pas de se limiter à réaffirmer que le document en question serait un faux, mais de formuler une demande en inscription de faux qui aurait permis d'engager la procédure spécifique afférente prévue à l'article 19 prévisé aboutissant, le cas échéant, à un jugement tranchant la question du faux allégué de la part du tribunal compétent en la matière. C'est partant à bon droit que les premiers juges ont décidé qu'il ne leur appartenait pas de retenir la qualification de faux par rapport à la pièce litigieuse et qu'ils devaient considérer le document en question comme non énervé en sa force probante.

Le troisième moyen de l'appelant est dès lors encore à écarter.

L'appelant soutient que la note d'honoraires en cause, datée du 15 mai 2006, permettrait tout au plus de montrer que le compte bancaire y visé aurait existé en l'année 2006 et qu'il aurait été utilisé durant cette même année, mais n'aurait aucune portée probante relative aux années 2010 et 2011, d'autant plus que l'opération à la base de cette note serait une cession de fonds de commerce qui serait un acte par nature unique et ne générerait pas nécessairement d'autres flux durant des années subséquentes. Les autorités françaises n'auraient partant pas été en droit d'utiliser ledit document afin de procéder à des investigations en France, de manière que, conformément à l'adage *nemo plus juris transferre potest quam ipse habet*, elles ne seraient pas autorisées à demander plus de renseignements à l'étranger qu'elles ne seraient admises à requérir dans leur propre sphère de souveraineté.

Il convient cependant de constater que l'appelant n'a soumis en cause aucun élément concret de nature à établir en quoi des dispositions pertinentes de droit français auraient pour effet d'empêcher les autorités françaises en droit interne de faire usage d'un document datant d'une année antérieure comme base pour des mesures de vérification au titre d'une année d'imposition ultérieure, de manière que ce moyen est pareillement à rejeter.

Finalement, l'appelant soutient que la prétendue omission par lui de se conformer à l'obligation de déclarer les comptes à l'étranger aurait été sanctionnée dans le cadre de la proposition de redressement du 18 avril 2012 et ce fait se trouverait partant épuisé par cette sanction.

Ce moyen méconnaît cependant que la demande de renseignements litigieuse s'insère dans le cadre d'une procédure de contrôle des déclarations d'impôt de l'appelant au titre des années 2010 et 2011 aux fins de la fixation de l'impôt sur le revenu dû du chef de ces deux années, tandis que ladite proposition de redressement porte sur les impositions des années 2008 et 2009. Au vu de la différence des périodes respectivement visées par ces deux procédures distinctes, la proposition de redressement susvisée ne saurait affecter la validité de la demande de renseignements litigieuse. Le moyen est de même à écarter comme étant non fondé.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est à rejeter, le jugement entrepris étant partant à confirmer en conséquence.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 24 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 5 juillet 2013,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 4 septembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative